



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Segunda Câmara  
**RECURSO ESPECIAL**  
Nº *RP/202.113.733*

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

*138*

Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

Recorrente : OLVEPAR DA AMAZÔNIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de *09/06/2003*  
Rubrica *[Assinatura]*

**IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – LEI Nº 9.363/96 – BASE DE CÁLCULO – Devida a inclusão dos valores despendidos na aquisição de insumos de não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, na base de cálculo do crédito presumido.**  
**TAXA SELIC – devida sua incidência a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.**  
**Recurso voluntário ao qual se dá parcial provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**OLVEPAR DA AMAZÔNIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator-Designado.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro (Relator), Henrique Pinheiro Torres e Valmar Fonseca de Menezes (Suplente). Designado o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2002

*[Assinatura]*  
Henrique Pinheiro Torres  
**Presidente**

*[Assinatura]*  
Eduardo da Rocha Schmidt  
**Relator-Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Adolfo Montelo.

cl/cf



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

139

Recorrente : OLVEPAR DA AMAZÔNIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

## RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI, referente ao período de apuração de abril a dezembro de 1995, como ressarcimento das Contribuições ao Fundo de Participação – PIS/PASEP e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes nas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo produtivo de bens destinados à exportação, criado pelas Medidas Provisórias sucessivamente reeditadas e afinal convertidas na Lei nº 9.363/96.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 719/722, o valor do crédito presumido a que teria direito a ora Recorrente é inferior ao pleiteado, visto que os insumos adquiridos diretamente de produtor/pessoa física não compõem a base de cálculo do benefício a que se refere a Lei nº 9.363/96.

O titular da Delegacia da Receita Federal em Cuiabá – MT, mediante o Despacho Decisório nº 434/97 (fls. 761/763), reconheceu parcialmente o pedido de crédito presumido de IPI como ressarcimento da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições de insumos empregados em produtos exportados, no montante de R\$399.512,15, que deveria ser compensado de ofício com débitos porventura existentes, limitando-se o ressarcimento em espécie ao saldo remanescente, se houvesse.

Às fls. 856/860, a Contribuinte impugna a referida decisão, alegando, em síntese, que o art. 2º da Lei nº 9.363/96, ao tratar da base de cálculo do crédito presumido, não faz restrição em relação às pessoas físicas. Não havendo previsão expressa em lei vedando a forma de aquisição, conclui-se que o crédito presumido refere-se a todas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sejam elas oriundas de pessoas jurídicas ou físicas.

Verificada a existência de débitos no sistema de contas-corrente, fica a Contribuinte intimada a comprovar o recolhimento destes ao erário (fl. 861).

A Contribuinte fez pedido de juntada aos autos do Acórdão nº 202-09.865, requerendo a aplicação deste ao julgamento do seu processo (fls. 915/929).

Conclusos os autos à DRJ em Campo Grande – MS, a autoridade monocrática julgou improcedente a impugnação, nos termos da Decisão de fls. 932/937, cuja ementa se transcreve:

***“IPI. Pedido de Ressarcimento. Crédito Presumido.***

*É incabível o pedido de crédito presumido do IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de*

2



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

140

*embalagem (Lei nº 9.363/96) de pessoas físicas não contribuintes dessas contribuições.*

***Impugnação Improcedente.”***

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso a este Conselho (fls. 942/947), reiterando os argumentos anteriormente expendidos na peça impugnatória, aduzindo que as pessoas físicas, assim como as jurídicas, na aquisição dos insumos, pagam o PIS e a COFINS que estão embutidos no preço final destes.

Quanto ao § 2º do art. 2º da IN SRF nº 23/97, invocado pelo julgador monocrático na fundamentação de sua decisão, alega que sua aplicação valeria apenas para os períodos de apuração iniciados a partir de 1º de janeiro de 1997, conforme o disposto no art. 19 da mesma instrução normativa. Transcreveu também ementas de acórdãos deste Segundo Conselho de Contribuintes.

Por fim, protesta pelo direito à correção monetária, em face do disposto na Portaria MF nº 38/97, bem como pela incidência da Taxa SELIC, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

É o relatório.



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

141

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Em primeiro lugar, impende delimitar o litígio em questão no que diz respeito à sua expressão quantitativa, a partir dos elementos que compõem a fórmula de cálculo do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 e a realidade dos autos, tendo em vista as discrepâncias observadas entre os dados considerados pela Recorrente e pelas autoridades fiscais.

Como se vê dos quadros resumos que adiante se apresentam, pelos próprios termos dos elementos considerados pela Recorrente no Demonstrativo de fl. 03, o pedido de ressarcimento em tela, apresentado no formulário próprio como sendo de R\$1.769.906,81 (fls. 01), deveria ser de R\$1.684.367,43 (Quadro 1, coluna A).

Por outro lado, caso se levasse em conta o somatório dos “comunicados” apresentados pela Recorrente, atinentes ao crédito presumido correspondente a cada mês no período de abril a dezembro de 1995 (fls. 29 a 53), consoante resumido no Quadro 2, apurar-se-ia o valor de R\$1.907.504,68. Por sua vez, considerando os valores agregados, nesse período, dos elementos que compõem a fórmula do crédito presumido, o valor encontrado seria de R\$1.849.420,68 (Quadro 1, coluna B).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 719/722, o valor agregado da receita operacional bruta e da receita de exportação dos estabelecimentos da Recorrente, para o período de 01.04.95 a 31.12.95, suportados em documentação hábil e idônea e retratados nos livros comerciais e fiscais da Recorrente, seriam, respectivamente, de R\$117.739.542,30 e R\$80.960.544,15, enquanto o valor das aquisições de insumos pelos estabelecimentos da Recorrente, nesse mesmo período, discriminadas por pessoas físicas e jurídicas, conforme conferido por amostragem, totalizariam, respectivamente, R\$13.097.096,21 e R\$44.940.146,76.

O resultado da introdução desses valores na fórmula de cálculo do crédito presumido pode ser verificado no Quadro 1, coluna C.

No Despacho Decisório de fls. 761/763, a Delegacia da Receita Federal em Cuiabá – MT entendeu que o valor da receita operacional bruta a ser considerado deveria ser aquele obtido pelo somatório dos valores dessa rubrica consignados nos “comunicados” apresentados pela Recorrente, atinentes ao crédito presumido correspondente a cada mês, no período de abril a dezembro de 1995 (fls. 29 a 53), ou seja, R\$128.829.622,21, bem como ser o valor das aquisições de insumos à pessoas físicas de R\$11.838.539,14.

O resultado da introdução desses valores na fórmula de cálculo do crédito presumido pode ser verificado no Quadro 1, coluna D, cabendo salientar que disso resultou no



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

142

reconhecimento do direito da Recorrente ao crédito presumido no valor de R\$399.512,24 e, conseqüentemente, na glosa, correspondente à aquisições de insumos à pessoas físicas, de R\$1.370.394,57, em relação ao que fora pleiteado pela Recorrente (R\$1.769.906,81).

Impende realçar que esses valores foram confirmados pela autoridade singular e que a Recorrente, tanto na impugnação quanto no recurso, limitou-se a protestar, com razões de direito, contra a glosa das aquisições de pessoas físicas e a reafirmar o pedido apresentado, não se pronunciando quanto às discrepâncias de valores acima apontadas.

Tendo em vista o princípio da verdade material, tenho que o valor agregado da receita operacional bruta a ser considerado deve ser aquele apontado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 719/722 (R\$117.739.542,30), que, conforme ali assinalado, é o suportado por documentos hábeis, já que deduzido dos Balancetes de Verificação anexados às fls. 59/60, como se verifica no Quadro 3. Vale observar que, com base nesses mesmos balancetes, deduz-se o valor da receita de exportação no período (R\$80.960.544,15), confirmada pela decisão singular.

Já no que diz respeito ao valor das aquisições de insumos à pessoas físicas, deve prevalecer o indicado no Despacho de fls. 761/763 (R\$11.838.539,14), pois é a soma correta das parcelas demonstradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 719/722, por estabelecimento da Recorrente, sendo evidente que o valor de R\$13.097.096,21, ali consignado, configura uma mera inexatidão material.

O resultado da introdução desses valores na fórmula de cálculo do crédito presumido pode ser verificado no Quadro 1, coluna E, cabendo salientar que disso resulta que sou pela delimitação da expressão quantitativa originária do crédito presumido aqui em litígio entre os valores de R\$437.142,95, excluindo-se as aquisições de insumos de pessoas físicas, e R\$1.769.906,81, sem essa exclusão, no limite daquilo que foi pleiteado pela Recorrente, mesmo que o valor devido, nessa hipótese, seja de R\$2.096.576,42, porquanto, à evidência, não cabe a este Colegiado proferir decisão *ultra-petita*.

Finalmente, neste particular, cabe mencionar que há registro nos autos de aquisições de materiais secundários (hexano e combustíveis), em relação aos quais predomina neste Colegiado o entendimento de que, por não se conformarem com os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na acepção do IPI, deveriam ser glosados do total de aquisições de insumos, mesmo que adquiridos de pessoas jurídicas, o que, se fosse levado a efeito, redundaria nos resultados expressos no Quadro 1, coluna F.

Todavia, como, *in casu*, não se instaurou litígio no que concerne a esta matéria, fica também o Colegiado impedido de concretamente atuar sobre ela. De qualquer sorte, verifica-se que, mesmo se glosadas as aquisições desses materiais secundários, na hipótese de inclusão das aquisições de pessoas jurídicas, o valor a ser ressarcido superaria o valor pleiteado.

J43



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

QUADRO 1  
CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO R 113733  
HIPÓTESES

	A	B	C	D	E	F
	EMPRESA I	EMPRESA II	TVF	DLOCAL	CONSOLIDAÇÃO I	CONSOLIDAÇÃO II
Receita Bruta	112.345.290,97	128.829.622,21	117.739.542,30	128.829.622,21	117.739.542,30	117.739.542,30
Receita de Exportação	68.562.722,42	80.960.544,15	80.960.544,15	80.960.544,15	80.960.544,15	80.960.544,15
Aquisições de P Jurídicas	...	...	13.097.096,21	11.838.539,14	11.838.539,14	10.119.979,47
Aquisições de P Físicas	...	...	44.940.146,76	44.940.146,76	44.940.146,76	44.940.146,76
Todas Aquisições PJ+PF	51.396.005,88	54.802.925,12	58.037.242,97	56.778.685,90	56.778.685,90	55.060.126,23
Coefficiente de Exportação	0,610286	0,628431	0,687624	0,628431	0,687624	0,687624
Base de Cálculo do CP I	...	...	9.005.878,70	7.439.706,45	8.140.464,55	6.958.741,55
Base de Cálculo do CP II	31.366.246,46	34.439.863,77	39.907.805,65	35.681.493,34	39.042.391,51	37.860.668,50
Alíquota Legal	0,0537	0,0537	0,0537	0,0537	0,0537	0,0537
Crédito Presumido (CP) I	...	...	483.615,69	399.512,24	437.142,95	373.684,42
Crédito Presumido (CP) II	1.684.367,43	1.849.420,68	2.143.049,16	1.916.096,19	2.096.576,42	2.033.117,90
PEDIDO	1.769.906,81					
GLOSA			1.286.291,12	1.370.394,57	1.332.763,86	1.396.222,39



144

Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

**QUADRO 2**  
**RESUMO DOS PEDIDOS MENSIS DA EMPRESA**  
**DE 04 A 12 DE 1995 FLS 29 A 54**

	Receita Bruta	Rec de Expor	AQS INSUMOS	CRED PRES
Abr 95 Fls. 29	12.477.161,93	8.055.009,85	8.508.240,00	294.969,79
Mai 95 Fls. 32	7.738.831,32	7.094.481,28	3.936.631,58	193.787,74
Jun 95 Fls. 35	9.760.975,83	6.989.119,50	2.456.413,14	94.447,12
Julh 95 Fls. 38	9.727.224,82	6.739.296,40	5.653.729,70	210.337,74
Ago 95 Fls. 41	13.609.979,37	10.043.123,57	10.205.600,59	404.399,27
Set 95 Fls. 44	18.364.079,02	7.278.533,84	8.981.426,30	191.136,52
Out 95 Fls. 47	17.336.145,56	12.907.640,83	6.980.338,66	279.108,98
Nov 95 Fls. 50	23.330.893,12	9.455.517,15	4.673.625,91	101.719,65
Dez 95 Fls. 53	16.484.331,24	12.397.821,73	3.406.919,24	137.597,87
<b>TOTAL I</b>	<b>128.829.622,21</b>	<b>80.960.544,15</b>	<b>54.802.925,12</b>	<b>1.907.504,68</b>
Coef de Exp			0,628431	
<b>TOTAL II (QD. 1, Col. B)</b>				<b>1.849.420,68</b>

**QUADRO 3**  
**BALANCETE DE VERIFICAÇÃO (FLS. 59 E 60)**

<b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>	
1 ROB 95 Fls. 60	139.087.238,42
2 ROB DE 01 A 03 95 Fls. 59	21.347.696,12
<b>TOTAL ABR A DEZ (1-2)</b>	<b>117.739.542,30</b>
<b>RECEITA EXPORTAÇÃO</b>	
1 ÓLEO SOJA ME FLS. 60	49.131.508,49
2 FARELO SOJA ME FLS. 60	46.622.258,07
<b>A TOTAL JAN A DEZ (1+2)</b>	<b>95.753.766,56</b>
3 ÓLEO SOJA ME FLS. 59	6.423.878,50
4 FARELO SOJA ME FLS. 59	8.369.343,91
<b>B TOTAL JAN A MAR (3+4)</b>	<b>14.793.222,41</b>
<b>TOTAL ABR A DEZ (B-A)</b>	<b>80.960.544,15</b>

Conforme relatado, o litígio ora em exame centra-se na interpretação do benefício trazido pela Lei nº 9.363/96 no que tange às aquisições de insumos de pessoas físicas. O Fisco, a teor da Portaria MF nº 129/95, exclui do cálculo do incentivo essas aquisições, enquanto a Recorrente entende que o ressarcimento, por ser presumido e estimado, alcança



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

145

também as compras de insumos de não contribuintes das contribuições sociais (COFINS, PIS/PASEP).

Essa matéria, como refletido nos autos, tem provocado muita celeuma neste Conselho, ora prevalecendo a posição do Fisco, ora a do contribuinte, dependendo da composição do Colegiado.

Desde algum tempo tenho que a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela exclusão da aquisição de insumos de não contribuintes do cômputo da base de cálculo do crédito presumido, conforme defendida com o brilho costumeiro pelo então Conselheiro e Presidente desta Câmara Marcos Vinicius Neder de Lima, no voto condutor do Acórdão nº 202-12.551, cujas razões, neste particular, adoto e abaixo transcrevo:

*"O incentivo em questão constitui-se num crédito fiscal concedido pela Fazenda Nacional em função do valor das aquisições de insumos aplicados em produtos exportados. Tem origem na carga tributária que onera os produtos exportados e tem por finalidade permitir maior competitividade desses produtos no mercado externo.*

*Trata-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.*

*A exegese deste preceito, à luz dos princípios que norteiam as concessões de benefícios fiscais, há de ser estrita, para que não se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes. Neste diapasão, caso não haja previsão na norma compulsória para determinada situação divergente da regra geral, deve-se interpretar como se o legislador não tivesse tido o intento de autorizar a concessão do benefício nessa hipótese.*

*No dizer do mestre Carlos Maximiliano<sup>1</sup>: 'o rigor é maior em se tratando de dispositivo excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência da concessão ou de um contrato que a envolva.'*

*A fruição deste incentivo fiscal deve, destarte, ser analisada nos estritos termos do art. 1º da MP nº 948/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/96. Ou seja, as aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem devem ser feitas no mercado interno,*

<sup>1</sup> Hermeneutica e aplicação do Direito, ed. Forense, 16ª ed, p. 333



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

*utilizadas no processo produtivo e o beneficiário deve ser, simultaneamente, produtor e exportador. Vejamos o que disse o referido artigo:*

*'Art. 1º - O produtor exportador de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares números 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para a utilização no processo produtivo.' (Grifo meu)*

*Verifica-se que o legislador estabeleceu nesse dispositivo que o incentivo fiscal deve ser concedido como ressarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS. A empresa paga o tributo embutido no preço de aquisição do insumo e recebe, posteriormente, a restituição da quantia desembolsada, mediante compensação do crédito presumido e, na impossibilidade desta, na forma de ressarcimento em espécie.*

*Ao compensar o contribuinte, na forma de crédito presumido, com a devolução do montante de tributo pago, o incentivo visa justamente anular os efeitos da tributação incidente nas etapas precedentes. As pequenas diferenças, para mais ou para menos, porventura existentes nesse processo, se compensam mutuamente dentro de um contexto mais abrangente. Não sendo relevante, sob o ponto de vista econômico, que o crédito concedido não corresponda exatamente aos valores pagos de tributo na aquisição da mercadoria. Esse tratamento, aliás, tem sido muito empregado pelo legislador na concessão de incentivos. A Administração Pública, para facilitar os mecanismos de execução e controle, vem realizando os ressarcimentos dos créditos por valores estimados (v.g. a regra geral de apuração proporcional de créditos prevista na Instrução Normativa nº 114/88<sup>2</sup>).*

*Esclareça-se, por oportuno, que o crédito presumido não pode ter a natureza de subvenção econômica para incremento de exportações, como defende a ilustre Relatora. Segundo De Plácido e Silva<sup>3</sup>, a subvenção, juridicamente, não tem o caráter de compensação. Sabidamente, o crédito*

<sup>2</sup> "IN SRF 114/88... item 4. Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se destinem indistintamente à industrialização de:

- a) produtos que tenham expressamente assegurada a manutenção de créditos como incentivo;
- b) produtos que gerem créditos básicos;
- c) produtos desonerados do imposto no mercado interno, sem direito a crédito".

<sup>3</sup> De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, volume IV. Ed. Forense, 2ª ed. p. 1462.



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

J 46

*presumido é uma forma de compensação pelos tributos pagos na etapa anterior, tanto que a própria lei o tratou como ressarcimento de contribuições.*

*Feita essa breve introdução, verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ao 'ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições'. Em que pese a impropriedade na redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege as contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução 'incidentes sobre as respectivas aquisições' exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.<sup>4</sup>*

*Aliás, a linguagem e termos jurídicos postos em uma norma devem ser investigados sob a ótica da ciência do direito e não sob a referência do direito positivo, de indole apenas prescritiva. Como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, 'À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos e significação'.*

*O termo incidência tem significação própria na Ciência do Direito. Segundo Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>: '(...) quando o direito tributário usa esta expressão, ela significa incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada ('fato gerador'), juridicizando-a, e a conseqüente irradiação, pela hipótese de incidência juridicizada, da eficácia jurídica tributária e seu conteúdo jurídico: direito (do Estado) à prestação (cujo objeto é o tributo) e o correlativo dever (do sujeito passivo, o contribuinte) de prestá-la; pretensão e correlativa obrigação; coação e correlativa sujeição.'*

*Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.*

*Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições 'incidentes' sobre aquisições de terceiros que compõem a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e exportador previstas no artigo 1º.*

<sup>4</sup> O termo "respectivas" foi introduzido pela Medida Provisória nº 948/95. Veio a substituir a expressão "adquiridos no mercado interno pelo exportador" constantes do enunciado do artigo 1º nas Medidas Provisórias nºs 845/95 e 945/95, que tratavam da concessão de crédito presumido antes da MP nº 948/95.

<sup>5</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 6ª ed., 1993

<sup>6</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 83/84.



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

147

*O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.*

*Sabidamente, instituir uma sistemática que permitisse o crédito de todo o valor dos tributos, que, direta ou indiretamente, houvesse onerado o produto exportado, é tarefa complexa e de muito difícil controle. Basta lembrar as inúmeras imposições tributárias que incidem sobre o valor dos serviços contratados e sobre a aquisição de equipamentos necessários ao processo industrial, além das diversas taxas a título de contraprestação de serviço cobradas pelos entes da Federação que, somadas àquelas incidentes sobre folha de pagamento, oneram expressivamente a empresa industrial.*

*O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.*

*A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.*

*Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.*

*Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a*



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

148

*incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.*

*A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

*Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.*

*O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em consequência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.*

*E, como ensina o mestre Becker<sup>7</sup>, 'na extensão não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova. Com efeito, continua ele, o intérprete constata que o fato por ele focalizado não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, o intérprete estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abranger o fato por ele focalizado. Ora, isto é criar regra jurídica*

<sup>7</sup> In *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª, Ed. Lajus, São Paulo, 1998, p. 133.



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

149

*nova, cuja hipótese de incidência passa a ser alargada pelo intérprete e que não era a hipótese de incidência da regra jurídica velha'. (grifo meu)*

*Em harmonia com as exigências de segurança pública do Direito Tributário, utilizando-se a lição de Karl English, pode-se dizer que devemos fazer coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, mas, para tanto, a interpretação deve se manter sempre, de qualquer modo, nos 'limites do sentido literal' e, portanto, pode (e, por vezes, deve) inclusive forçar estes limites, embora não possa ultrapassá-los. A interpretação encontra, pois, o seu limite, onde o sentido das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica. Como frisa Heck: 'o limite das hipótese de interpretação é o sentido possível da letra'.<sup>8</sup>*

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: '(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas que irão fluir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco'. (Grifo meu)*

*Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.*

*Aliás, o ato normativo, citado na exposição de motivos in fine, foi editado logo após, em 05 de abril de 1995, e estabelece, em seu artigo 2º, inciso II, que o percentual (receita de exportação sobre receita operacional bruta) deve ser aplicado sobre 'o valor das aquisições, no mercado interno, das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, realizadas pelo produtor exportador'. (Grifo meu)*

*Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa.*

<sup>8</sup> Batista Júnior, Onofre. A Fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 61. 2000. p. 100.



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

150

*No caso em tela, a ora recorrente considerou no cálculo do incentivo as aquisições de insumos de pessoas físicas não sujeitas ao recolhimento de COFINS e de PIS. Assim, não sendo contribuintes das referidas contribuições, não há o que ressarcir ao adquirente, como ficou largamente demonstrado."*

Ainda recentemente o ilustre Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt apresentou um respeitável e bem articulado voto, relevando a inteligência do art. 5º da Lei nº 9.363/96 para se opor às razões acima expostas (Acórdão nº 202-13.651).

Na qualidade de Relator-Designado para redigir o voto-vencedor, naquela assentada, apresentei as seguintes razões em prol da manutenção da posição que acima adotei:

*"Isto porque, d.m.v., não vejo o disposto no art. 5º da Lei nº 9.363/96 como sendo 'o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente' para a exclusão dos insumos adquiridos de não contribuintes, de sorte que, mesmo admitindo as conclusões a que chegou através de percuente exegese o voto vencido a propósito do aludido dispositivo legal, considero ileso a estrutura do entendimento prevalecente nesta matéria, porquanto, como bem disse o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, a análise que fez do art. 5º da Lei nº 9.363/96 foi a título de 'reforço' de entendimento já cristalizado, mercê dos fundamentos precedentes.*

*Aliás, cabe registrar que nos fundamentos a que me socorri, em julgados semelhantes, não lancei mão do indigitado art. 5º da Lei nº 9.363/96 para a manutenção dessa posição, como, por exemplo, no Acórdão nº 202-11.198, verbis:*

*'No que diz respeito às aquisições feitas a produtores, sociedades cooperativas e ao Ministério da Indústria, Comércio e Turismo - MICT, ou seja, a não contribuintes das contribuições sociais que a lei objetivou ressarcir de seu gravame o produtor exportador de mercadorias nacionais nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que utiliza no processo produtivo, também reformulo minha posição anterior, e, assim, divirjo da prolatora do voto vencido nesta matéria.*

*Isto porque me convenci de que a extensão do benefício em relação à tais aquisições vai além do que está previsto no texto legal em decorrência de se estar conferindo uma primazia aos delineamento gerais de seu escopo, traçados na*

<sup>9</sup> Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

151

*exposição de motivos da medida provisória que lhe deu origem, quando o inverso é que deve prevalecer, segundo preleciona Carlos Maximiliano<sup>10</sup>.*

*O art. 1º da Lei nº 9.563/96 dispõe que o produtor exportador fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições (PIS/PASEP/COFINS), incidentes sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo, deixando claro o vínculo do ressarcimento à incidência das contribuições nas aquisições.*

*O fato de o art. 2º dizer que na determinação da base de cálculo do crédito presumido será considerado o total das aquisições daqueles insumos, não permite que se tire a conclusão de que isso abrangeria todos os insumos adquiridos, quer gravados ou não pelas contribuições, eis que no texto deste dispositivo a expressão 'referidos no artigo anterior' particulariza esse total às aquisições de insumos que sofreram a incidência das contribuições, pois é disso que trata o artigo primeiro.*

*E, para arrematar esse raciocínio, o art. 3º, que indica as fontes dos critérios a serem observados na apuração do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, assim como das outras categorias envolvidas no cálculo do benefício, ao jungir essas apurações aos '...termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador', reforça o entendimento de que somente as aquisições que sofreram a incidência direta das contribuições é que devem ser consideradas.*

*Caso assim não fosse, supérflua seria essa disposição legal, o que contraria princípio elementar de direito.*

*A propósito do argumento de que as regras estabelecidas nos §§ 5º e 7º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, referentes à apuração do crédito presumido com base ou não em sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, seriam*

<sup>10</sup> Carlos Maximiliano, *Hermeneutica e Aplicação do Direito*, Forense, 1998, pg. 143: "151 - Embora ainda apreciáveis, os Materiais Legislativos têm o seu prestígio em decadência, desde que a teoria da vontade, o processo psicológico, a *mens legislatoris*, cedeu a primazia ao sistema de normas objetivadas. Os motivos intrínsecos, imanentes no contexto e por ele próprio revelados, prevalecem contra subsídios extrínsecos; o conteúdo da lei é independente do que pretendeu o seu autor."



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

152

*dispensáveis, se não tivessem que ser levadas em consideração as incidências ocorridas em etapas anteriores, observo que essas regras se prestam para determinar as quantidades de insumos utilizadas na produção durante o período, provenientes de distintas partidas de insumos e não a estágios anteriores ao da aquisição pelo produtor exportador.'*

*Da mesma forma, tenho como reducionista a atribuição de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo do crédito presumido seria necessária por 'simplificar os mecanismos de controle', teria como supedâneo a interpretação histórica da norma, de vez que, no voto em comento, está evidente que isso foi um argumento ancilar, pois a ênfase ali dada aos mecanismos de controle, como instrumento para coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de direito, exsuruiu do conteúdo expresso da norma legal, denotando a opção do legislador pela contraposição de dois valores igualmente relevantes (incentivo às exportações x prevenção de desvios de recursos públicos) em perfeita sintonia com a finalidade a que se destina a lei e às exigências do bem comum."*

A propósito da aplicação da denominada Taxa SELIC sobre o valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, à guisa de correção monetária, por aplicação analógica do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, assim me manifestei em casos semelhantes ao presente:

*"Neste Colegiado é pacífico o entendimento quanto ao direito à atualização monetária, segundo a variação da UFIR, no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente do valor de créditos incentivados do IPI em pedidos de ressarcimento, conforme muito bem expresso no Acórdão CSRF/02-0.723 e segundo a metodologia de cálculo ali referendada, válida até 31.12.1.995.*

*No entanto, não vejo amparo nessa mesma jurisprudência para a pretensão de dar continuidade à atualização desses créditos, a partir de 31.12.95, com base na Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais (Taxa Selic), consoante o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26.12.1995 (DOU de 27.12.1995).<sup>11</sup>*

<sup>11</sup>Art. 39 - A compensação de que trata o art.66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO).

§ 2º (VETADO).

§ 3º (VETADO).

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

153

*Apesar de esse dispositivo legal ter derogado e substituído, a partir de 1º de janeiro de 1.996, o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que foi utilizado, por analogia, para estender a correção monetária nele estabelecida para a compensação ou restituição de pagamentos indevidos ou a maior de tributos e contribuições ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.*

*Com efeito, todo o raciocínio desenvolvido no aludido acórdão, bem como no Parecer AGU nº 01/96 e às decisões judiciais a que se reporta, dizem respeito exclusivamente à correção monetária como '...simple resgate da expressão real do incentivo, não constituindo 'plus' a exigir expressa previsão legal'.*

*Ora, em sendo a referida taxa a média mensal dos juros pagos pela União na captação de recursos através de títulos lançados no mercado financeiro, é evidente a sua natureza de taxa de juros e, assim, a sua desvalia como índice de inflação, já que informados por pressupostos econômicos distintos.*

*De se ressaltar que, no período em referência, a Taxa Selic refletiu patamares muito superiores aos correspondentes índices de inflação, em virtude da política monetária em curso, o que traduziria, caso adotada, na concessão de um 'plus', o que manifestamente só é possível por expressa previsão legal.*

*Desse modo, considerando o novo contexto econômico introduzido pelo Plano Real de uma economia desindexada e as distinções existentes entre o ressarcimento e o instituto da restituição, conforme assinalado pela decisão recorrida, aqui não pode mais se invocar os princípios da igualdade, finalidade e da repulsa ao enriquecimento sem causa para também aplicar, por analogia, a Taxa Selic ao ressarcimento de créditos incentivados de IPI.*

*Pois, se assim ocorresse, poderia advir, na realidade, um tratamento privilegiado, mercê dos acréscimos derivados da Taxa Selic, para os contribuintes que não tivessem como aproveitar automaticamente os créditos incentivados na escrita fiscal, que seria o procedimento usual, em comparação com a maioria que assim o faz."*

Agora passo a fazer apreciações adicionais para realçar os motivos que me levam a manter essa posição.

---

*data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada."*



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

154

Em primeiro lugar, manifesto minha discordância com o entendimento manifestado, inclusive nos tribunais superiores, de que a Taxa SELIC possuiria a natureza mista de juros e correção monetária, o que se depreenderia da definição a ela conferida pelo Banco Central e da aferição de sua metodologia, consoante afirmado no voto condutor do RESP nº 215.881 – PR, da lavra do ilustre Ministro Franciulli Netto, no qual é realizada uma extensa análise sobre vários aspectos dessa taxa, culminando justamente por suscitar o incidente de inconstitucionalidade do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, que se pretende aqui adotar analogicamente para estender a aplicação da Taxa SELIC no ressarcimento de créditos incentivados do IPI.

Da definição do que seja a Taxa SELIC só vislumbro taxa de juros, como se pode conferir, dentre outros normativos, nas Circulares BACEN nºs 2.868 e 2.900/99, ambas no art. 2º, § 1º, a saber:

*“Define-se Taxa SELIC como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais.”*

No que respeita à metodologia de cálculo da Taxa SELIC, segundo as informações colhidas em consulta junto ao Banco Central, citadas no indigitado RESP nº 215.881 – PR, só vejo reforçada a sua exclusiva natureza de juros, a saber:

*“As taxas das operações overnight, realizadas no mercado aberto entre diferentes instituições financeiras, que envolvem títulos de emissão do Tesouro Nacional e do Banco Central, formam a base para o cálculo da Taxa SELIC. Portanto, a Taxa SELIC é um indicador diário da taxa de juros, podendo ser definida como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados com títulos públicos federais.*

*Essa taxa média é calculada com precisão, tendo em vista que, por força da legislação, os títulos encontram-se registrados no Sistema SELIC e todas as operações são por ele processadas.*

*A taxa média diária ajustada das mencionadas operações compromissadas overnight é calculada de acordo com a seguinte fórmula:*

(...)

*Com a finalidade de dar maior representatividade à referida taxa, são consideradas as taxas de juros de todas as operações overnight ponderadas pelos respectivos montantes em reais.” (negritei).*

Em resposta a essa mesma consulta é dito pelo Banco Central que “a taxa SELIC reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa SELIC



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

**acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação apurada 'ex-post', embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços**". (negritei e subscritei)

Aqui releva salientar que a ocorrência da aludida "correlação" nada afeta a natureza de juros da Taxa SELIC e nem a torna híbrida pela incorporação da taxa de inflação, mas simplesmente indica que, em termos estatísticos, tem-se verificado uma relação positiva entre essas duas variáveis, ou seja, que as suas grandezas variaram no mesmo sentido no período considerado, sem que haja alteração na especificidade de cada uma dessas variáveis.

A Taxa SELIC em si não está investida de nenhum propósito, sendo, inclusive, impróprio acoimá-la de neutralizadora dos efeitos da inflação, já que, como visto, é uma variável de resultado que reflete a média das taxas de juros praticadas pelo mercado nas operações overnight com títulos públicos, que é reconhecida pela teoria econômica como um indicador das condições de liquidez do mercado monetário, constituindo também na denominada taxa básica da economia.

Por outro lado, é certo que o Banco Central na qualidade de autoridade monetária (CF, art. 164) dispõe de um amplo arsenal de instrumentos de política monetária com vistas a assegurar o nível de liquidez adequada para a economia, inclusive no sentido de prevenir a ocorrência de surtos inflacionários, que, em última análise, influencia as taxas praticadas no mercado de financiamentos por um dia lastreados com títulos públicos e, conseqüentemente, a Taxa SELIC.

Mais recentemente foi estabelecido como instrumento de política monetária a fixação de meta para a Taxa SELIC e seu eventual viés<sup>12</sup>, visando o cumprimento da meta para a inflação, estabelecida pelo Decreto nº 3.088, de 21 de junho de 1999.

É importante salientar que esse instrumento apenas fixa a meta para a Taxa SELIC e não essa taxa em si, valendo mais uma vez repisar que a taxa de financiamento, como qualquer outro preço, é determinada no mercado pelas forças de procura e oferta de financiamento, refletindo a situação das reservas do sistema bancário a cada momento.

Com o estabelecimento da meta, obviamente que o Banco Central, na condução da política monetária e da política de títulos públicos, buscará induzir o mercado na direção da meta para a Taxa SELIC estabelecida, julgada, por sua vez, adequada para assegurar a meta de inflação perseguida.

Portanto, na realidade, com essas políticas o Banco Central objetiva que a taxa de juros básica praticada na economia seja suficiente para prevenir a inflação ou mantê-la nos limites da meta fixada, atuando, assim, a autoridade monetária na esfera das expectativas inflacionárias dos agentes econômicos, aspecto esse que também realça a distinção entre taxa de juros e taxa de inflação, já que esta última é voltada para mensuração da inflação pretérita.

<sup>12</sup> Circulares Bacen nºs 2.868 e 2.900, de 1999.



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

156

Aliás, considerando a similaridade entre a Taxa SELIC e a TR, é de se notar que a impropriedade e desvalia de se pretender valer de taxa de juros dessa natureza, como instrumento de correção monetária, foi muito percebida pelo STF ao declarar a inconstitucionalidade da TR como tal, na ADIN nº 493 – DF, como se verifica no excerto do voto do ilustre Ministro Moreira Alves:

*“A taxa referencial (TR) não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita variação do poder aquisitivo da moeda...”*

Do exposto, tenho também como equivocado o entendimento de que a Fazenda Nacional estaria se valendo da Taxa SELIC como uma forma velada de dar continuidade à correção monetária dos créditos tributários não integralmente pagos no vencimento, em face do advento do Plano Real, a partir do qual paulatinamente foi extinta a utilização da correção monetária para fins tributários.

Em verdade, o emprego da Taxa SELIC como juros de mora, no ambiente econômico de uma economia desindexada, está em consonância com o imperativo econômico de inibir os contribuintes a adiarem o adimplemento de suas obrigações tributárias como forma alternativa de se financiarem junto ao sistema bancário.

Com isso, mais uma vez impende gizar que a natureza da taxa SELIC é exclusivamente de juros e como tal é a lógica econômica de seu uso para fins tributários, o que tornam prejudicadas as ilações extraídas a partir do falso pressuposto de ela estar mesclada com um componente de correção monetária.

Quanto à incidência da Taxa SELIC sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido, instituída pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, é indisfarçável a motivação isonômica dessa medida ao garantir o mesmo tratamento, neste particular, para os créditos da Fazenda Pública e aos dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido ou a maior de tributos, chegando, inclusive, a preponderar sobre a disposição do parágrafo único do art. 167 do Código Tributário Nacional, que faculta à Fazenda Pública restituir o indébito com vencimento de juros não capitalizáveis a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Agora, como já havia dito alhures, não vejo como justo e nem próprio, muito pelo contrário, pretender lançar mão da analogia, com base nos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, para estender a incidência da Taxa SELIC aos valores a serem ressarcidos oriundos de créditos incentivados na área do IPI, a exemplo do decidido no Acórdão CSRF/02-0.723, no que diz respeito à atualização monetária, segundo a variação da UFIR, no período entre o protocolo do pedido e a data do respectivo crédito em conta corrente, do valor de créditos incentivados do IPI e segundo a metodologia de cálculo ali referendada, válida até 31.12.1995.



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

157

Aqui não se está a tratar de recursos do contribuinte que foram indevidamente carreados para a Fazenda Pública, mas sim de renúncia fiscal com o propósito de estimular setores da economia, cuja concessão, à evidência, se subordina aos termos e condições do poder concedente e necessariamente deve ser objeto de estrita delimitação pela lei, que, por se tratar de disposição excepcional em proveito de empresas, como é consabido, não permite ao intérprete ir além do que nela é estabelecido.

Numa conjuntura econômica de inflação alta, como a vigente antes do Plano Real, em que o valor da importância a ser ressarcida acusava perda de até 95% devido ao fenômeno inflacionário, justificou-se, forte no princípio da finalidade, que se recorresse ao processo normal de apuração compreensiva do sentido da norma para que fosse deferida a correção monetária aos pleitos de ressarcimento em espécie de créditos incentivados do IPI, sob pena de, em certos casos, tornar inócuo o incentivo fiscal, conforme asseverado no aludido Acórdão CSRF/02-0.723.

De se ressaltar, ainda, que a extensão da correção monetária, sem expressa previsão legal, ali defendida também se escorou no entendimento do Parecer da Advocacia-Geral da União nº GQ – 96 e na jurisprudência dos tribunais superiores, no sentido de que *“a correção monetária não constitui ‘plus’ a exigir expressa previsão legal.”* (negritei)

A partir do Plano Real, pela primeira vez, com um sucesso duradouro, logrou-se reduzir os efeitos da inflação inercial<sup>13</sup>, passando a economia a apresentar níveis de inflação significativamente inferiores ao período anterior, tendo sido crucial para isso a eliminação ou alargamento dos prazos para a incidência da correção monetária, ou seja, pela progressiva atenuação do nível de indexação até então vigente na economia, que se prestava, em um moto contínuo, a realimentar a inflação.

Nesse novo contexto, não há mais nem mesmo como invocar o princípio da finalidade para tout court justificar a recorrência ao princípio de integração analógica para a correção monetária como forma de simples resgate da expressão real dos créditos incentivados do IPI, em relação ao período de tramitação do pleito correspondente, que, na quase totalidade, são solucionados em prazos inferiores a um ano.

O que não dizer então do emprego da Taxa SELIC com esse propósito que, a par de não guardar a menor verossimilhança com índices de preços, consoante já exaustivamente asseverado, apresentou, no período, patamares muito superiores aos correspondentes índices de inflação, em virtude da política monetária praticada desde a edição do Plano Real, em razão, inclusive, de contingências exógenas tais como a necessidade de defender a economia nacional de choques externos provocados por crises como a asiática a russa e, presentemente, a argentina e a relacionada com o atentado às torres do World Trade Center.

<sup>13</sup> Inflação inercial. Econ.

1. A que se origina da repetição dos aumentos passados de preços, pela ação dos mecanismos de indexação. (Dicionário Aurélio – Século XXI)



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

Para ilustrar a discrepância entre os valores da Taxa SELIC e os dos principais índices de preços, a exemplo do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, no período de 1996 a 2001<sup>14</sup>, apresento a tabela abaixo:

ANOÍNDICE	TAXA SELIC X INPC				
	1996/2001				
	SELIC		INPC		SELIC/INPC
TAXA ANUAL	UNITÁRIO	TAXA ANUAL	UNITÁRIO		
1996	24,91	1,249100	9,12	1,091200	2,731360
1997	40,84	1,759232	4,34	1,138558	9,410138
1998	28,96	2,268706	2,49	1,166908	11,630522
1999	19,04	2,700668	8,43	1,265279	2,258600
2000	15,84	3,128454	5,27	1,331959	3,005693
2001	19,05	3,724424	7,25	1,428526	2,627586

**FONTE:**  
**BACEN/IBGE**

Dessa tabela, verifica-se que no período de 1996/2001 (até 31.10.2001) a Taxa SELIC superou, no mínimo, 2,25 vezes (1999) e, no máximo, 11,63 vezes (1998) o INPC, apresentando uma variação total de 272,44% em contraste com a de 42,85% relativa ao INPC.

Portanto, a adoção da Taxa SELIC como indexador monetário, além de configurar uma impropriedade técnica, implica numa desmesurada e adicional vantagem econômica aos agraciados (na realidade um extra “plus”), promovendo enriquecimento sem causa e expressa previsão legal, condição inarredável para a outorga de recursos públicos a particulares.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito da Recorrente ao crédito presumido no valor de R\$ 437.142,95 (Quadro 1, coluna E).

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2002

  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

<sup>14</sup> até 31.10.2001



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

159

VOTO DO CONSELHEIRO EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT  
RELATOR-DESIGNADO

Ouso divergir do ilustre Conselheiro-Relator, no que diz respeito à inclusão dos valores referentes à aquisição de insumos de pessoas físicas na base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96, bem como quanto à não incidência de juros calculados com base na Taxa SELIC, em que pese os sólidos fundamentos de seu bem articulado voto.

A divergência não alcança, pois, a denominada pelo ilustre Conselheiro-Relator de "*expressão quantitativa de litígio*".

Antes, com efeito, de adentrar no exame da questão propriamente dita, parece-me pertinente tecer algumas breves considerações sobre a Lei nº 9.363/96, cuja correta interpretação determinará a solução da lide.

Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou única e exclusivamente desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

O objetivo que se buscou e se busca alcançar mediante a desoneração tributária das exportações de produtos manufaturados brasileiros não é o de simplesmente tornar mais competitivos, no mercado externo, tais produtos, mas sim o de melhorar o balanço de pagamentos brasileiro e, via de consequência, diminuir nossa perigosa dependência do cada vez mais volátil capital financeiro internacional.

Tal necessidade, que mesmo antes dos recentes acontecimentos externos já se mostrava premente, levando o Presidente da República a afirmar que "é exportar ou morrer", revela-se, agora, de primeiríssima grandeza, por relacionar-se direta e intrinsecamente com a saúde financeira do Brasil e, portanto, com o bem estar de toda a nação.

Releva notar, a propósito, que a simples instituição do benefício fiscal em questão não tem o condão de proporcionar um automático incremento das exportações, e, por conseguinte, tornar de imediato o País menos dependente ou mesmo independente do volátil capital financeiro internacional, o que efetivamente é o fim colimado. Esta pretendida independência somente será alcançada pelo contínuo e firme estímulo estatal às exportações.

Este pequeno intróito se fez necessário para ressaltar que a questão deve ser examinada à luz das disposições do artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) – lei de introdução a todas às leis –, que determina que "*na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum*".



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

J60

No caso, os fins sociais a que se destina a lei e as exigências do bem comum se vêem representados pela imperiosa necessidade de se tornar mais competitivos, no mercado externo, os produtos manufaturados produzidos no Brasil, com vistas a proporcionar uma melhora no balanço de pagamentos.

Tendo sempre em mira tal necessidade e o disposto no art. 5º da LICC, passo, agora, a efetivamente decidir, examinando, de forma separada, as diversas questões que permeiam a controvérsia.

### 1. Produtos adquiridos de não contribuintes.

O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96, não é demais repetir, visa a desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre os insumos adquiridos para consumo no processo produtivo de bens nacionais destinados ao mercado externo.

Tendo em vista que, segundo o art. 1º da Lei nº 9.363/96, acima transcrito, o benefício fiscal consiste no ressarcimento das contribuições incidentes sobre as aquisições dos insumos, nesta Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes tem prevalecido o entendimento de que não entrariam no cômputo da base de cálculo os valores despendidos nas aquisições de produtos cujos fornecedores não se encontrem sujeitos à incidência de PIS nem de COFINS.

Os trechos a seguir transcritos do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 108.027, bem resumem os fundamentos do entendimento que tem prevalecido:

*“... verifica-se que o artigo 1º restringe o benefício ‘ao ressarcimento de contribuições ... incidentes nas respectivas aquisições’. Em que pese a impropriedade da redação da norma, eis que não há incidência sobre aquisições de mercadorias na legislação que rege contribuições sociais, a melhor exegese é no sentido de que a lei tem de ser referida à incidência de COFINS e de PIS sobre as operações mercantis que compõem o faturamento da empresa fornecedora. Ou seja, a locução ‘incidentes sobre as respectivas aquisições’ exprime a incidência sobre as operações de vendas faturadas pelo fornecedor para a empresa produtora e exportadora.*

(...)

*Nesse caso, se as vendas de insumos efetuadas pelo fornecedor para a interessada não sofreram a incidência de contribuição, não há como haver o ressarcimento previsto na norma.*

*m*



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

161

*Se em alguma etapa anterior houve o pagamento de Contribuição ao PIS e de COFINS, o ressarcimento, tal como foi concebido, não alcança esse pagamento específico. Estar-se-ia concedendo o ressarcimento de contribuições 'incidentes' sobre aquisições de terceiros que compõe a cadeia comercial do produto e não das respectivas aquisições do produtor e do exportador previstas no art. 1º.*

*O contra-senso aparente dessa afirmação, se cotejada com a finalidade do incentivo de desonerar o valor dos produtos exportados de tributos sobre ele incidentes, resolve-se em função da opção do legislador pela facilidade de controle e praticidade do incentivo.*

(...)

*O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir, a título de estímulo fiscal, um incentivo consubstanciado num crédito presumido calculado sobre o valor das notas fiscais de aquisição de insumos de contribuintes sujeitos às referidas contribuições sociais. É certo que esse crédito não tem por objetivo ressarcir todos os tributos que incidem na cadeia de produção da mercadoria, até por impossibilidade prática. Todavia, chega a desonerar o contribuinte da parcela mais significativa da carga tributária incidente sobre o produto exportado.*

*A opção do legislador por essa determinada sistemática de apuração do incentivo às exportações decorre da contraposição de dois valores igualmente relevantes. O primeiro cuida da obtenção do bem-estar social e/ou desenvolvimento nacional através do cumprimento das metas econômicas de exportação fixadas pelo Estado. O outro decorre da necessidade de coibir desvios de recursos públicos e de garantir a efetiva aplicação dos incentivos na finalidade perseguida pela regra de Direito. O Estado tem de dispor de meios de verificação que evitem a utilização do benefício fiscal apenas para fugir ao pagamento do tributo devido.*

*Dai o legislador buscou atingir tais objetivos de política econômica, sem inviabilizar o indispensável exame da legitimidade dos créditos pela Fazenda. Ocorre que, para pessoa física, não há obrigatoriedade de manter escrituração fiscal, nem de registrar suas operações mercantis em livros fiscais ou de emitir os documentos fiscais respectivos. A comprovação das operações envolvendo a compra de produtos, nessas condições, é de difícil realização. Assim, a exclusão dessas aquisições no cômputo do incentivo tem por finalidade tornar factível o controle do incentivo.*

*Nesse sentido, a Lei nº 9.363/96 dispõe, em seu artigo 3º, que a apuração da Receita Bruta, da Receita de Exportação e do valor das aquisições de insumos será efetuada nos termos das normas que regem a*

WS



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

162

*incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor/exportador.*

*A vinculação da apuração do montante das aquisições às normas de regência das contribuições e ao valor da nota fiscal do fornecedor confirma o entendimento de que somente as aquisições de insumos, que sofreram a incidência direta das contribuições, é que devem ser consideradas. A negação dessa premissa tornaria supérflua tal disposição legal, contrariando o princípio elementar do direito, segundo o qual não existem palavras inúteis na lei.*

*Reforça tal entendimento o fato de o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 prever o imediato estorno da parcela do incentivo a que faz jus o produtor/exportador, quando houver restituição ou compensação da Contribuição para o PIS e da COFINS pagas pelo fornecedor na etapa anterior. Ou seja, o legislador prevê o estorno da parcela de incentivo que corresponda às aquisições de fornecedor, no caso de restituição ou de compensação dos referidos tributos.*

*Ora, se há imposição legal para estornar a correspondente parcela de incentivo, na hipótese em que a contribuição foi paga pelo fornecedor e restituída a seguir, resta claro que o legislador optou por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa. Pensar de outra forma levaria ao seguinte tratamento desigual: o legislador consideraria no incentivo o valor dos insumos adquiridos de fornecedor que não pagou a contribuição e negaria o mesmo incentivo quando houve o pagamento da contribuição e a posterior restituição. As duas situações são em tudo semelhantes, mas na primeira haveria o direito ao incentivo sem que houvesse ônus do pagamento da contribuição e na outra não.*

*O que se constata é que o legislador foi judicioso ao elaborar a norma que deu origem ao incentivo, definindo sua natureza jurídica, os beneficiários, a forma de cálculo a ser empregada, os percentuais e a base de cálculo, não havendo razão para o intérprete supor que a lei disse menos do que queria e crie, em conseqüência, exceções à regra geral, alargando a exoneração fiscal para hipóteses não previstas.*

(...)

*E mesmo que se recorra à interpretação histórica da norma, verifica-se, pela Exposição de Motivos nº 120, de 23 de março de 1995, que acompanha a Medida Provisória nº 948/95, que o intuito de seus elaboradores não era outro se não o aqui exposto. Os motivos para a edição de nova versão da Medida Provisória, que institui o benefício, foram assim expressos: '(...) na versão ora editada, busca-se a simplificação dos mecanismos de controle das pessoas*

m) // 26



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

163

*que irão fruir o benefício, ao se substituir a exigência de apresentação das guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, por documentos fiscais mais simples, a serem especificados em ato do Ministro da Fazenda, que permitam o efetivo controle das operações em foco'. (Grifo meu)*

*Ressalte-se, por relevante, que o Ministro da Fazenda, autor da proposta, sustenta que a dispensa de apresentação de guias de recolhimento das contribuições por parte dos fornecedores decorre unicamente da simplificação dos mecanismos de controle.*

(...)

*Do exposto, conclui-se que, mesmo que se admita que o ressarcimento vise desonerar os insumos de incidências anteriores, a lei, ao estabelecer a maneira de se operacionalizar o incentivo, excluiu do total de aquisições aquelas que não sofreram incidência na última etapa."*

Como se vê, o pilar fundamental do entendimento até agora prevalente é o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.363/96, que determina que *"a eventual restituição, ao fornecedor, das importâncias recolhidas em pagamento das contribuições referidas no art. 1º, bem assim a compensação mediante crédito, implica imediato estorno, pelo produtor exportador, do valor correspondente"*, pois, ao determinar que o PIS e a COFINS restituídos a fornecedores devem ser estornados do valor do ressarcimento, teria o legislador optado *"por condicionar o incentivo à existência de tributação na última etapa"*, o que impediria a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes – sobre cuja receita naturalmente não incidem o PIS e a COFINS –, na base de cálculo do benefício fiscal.

*Concessa venia* daqueles que defendem o respeitável entendimento até agora prevalente, ousou divergir. Trata-se, de fato, de argumento praticamente insuperável. Sucumbe, dito argumento, apenas, mas definitivamente, diante da singela constatação de que o artigo 5º da Lei nº 9.363/96 é inaplicável, inaplicabilidade esta que se revela, primeiro, e de forma sintomática, quando se verifica, do exame das Portarias Ministeriais e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que regulam e regularam a matéria, que não existe e nunca existiu qualquer norma a regulamentá-lo.

Este primeiro sintoma – lacuna regulamentar –, todavia, não parece fruto do acaso, encontrando, ao revés, fácil explicação no fato de o comando contido no citado artigo 5º ser, repita-se, inaplicável, notadamente por contrariar a sistemática estabelecida na Lei nº 9.363/96.

Com efeito, a possibilidade de estorno somente teria razão de ser caso o crédito de IPI em questão não fosse presumido e estimado, mas em sentido contrário, calculado com base em valores efetivamente pagos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS, pois somente em tal hipótese o crédito poderia ser apurado com base em valores pagos de forma

25 // 27



164

Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

indevida ou a maior, que, se restituídos, naturalmente deveriam ser estornados da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

No caso, entretanto, o que ocorre é exatamente o oposto, sendo o crédito calculado de forma presumida e estimada, sem levar em conta os valores efetivamente recolhidos pelo produtor fornecedor a título de PIS e COFINS. Tendo-se adotado tal sistemática, o estorno, conforme previsto no artigo 5º, fica impossibilitado, pois, considerando que o Direito Brasileiro admite somente a restituição de tributos pagos a maior, em se adotando a tese até agora vencedora, estar-se-á admitindo que o estorno seja devido mesmo quando a restituição decorrer de valores pagos indevidamente e que, portanto, não redundaram no pagamento de tributo a menor, o que não se afigura jurídico nem tampouco razoável.

Não obstante a incoerência lógica acima apontada, os possíveis métodos de apuração do montante a estornar conduzem a situações injurídicas, ilógicas e absolutamente contrárias ao espírito da Lei nº 9.363/96, senão vejamos:

- a) caso se admita que qualquer restituição, independentemente da causa do pagamento indevido, dê ensejo ao estorno, estar-se-á admitindo também que mesmo quando o indébito tenha sido motivado por erro no cálculo do tributo devido (v. g.: adoção de alíquota maior, cômputo de vendas canceladas na base de cálculo, etc.), e, portanto, a sua restituição não redunde em um recolhimento a menor do tributo efetivamente devido segundo a lei tributária e em prejuízo aos cofres públicos, haverá a necessidade de se realizar o estorno, conclusão que não se compadece com a lógica da Lei nº 9.363/96;
- b) considerando que tanto o PIS como a COFINS são calculados com base na receita bruta das empresas, e não sobre vendas isoladas, caso se entenda que o estorno deve corresponder ao exato valor restituído ao fornecedor, estar-se-á admitindo a absurda possibilidade de a restituição de PIS e COFINS incidentes sobre vendas não realizadas ao produtor exportador possam causar a redução de seu crédito presumido; e
- c) como argutamente percebido por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (*Crédito Presumido de IPI - Ressarcimento de PIS e COFINS - Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas – no prelo*), “o ressarcimento, por ser presumido e estimado na forma da lei, é referente às possíveis incidências das contribuições em todas as etapas anteriores à aquisição dos insumos e à exportação, as quais integram o custo do produto exportado”, de modo que o não pagamento do PIS e da COFINS pelo fornecedor dos insumos não pode impedir o nascimento do crédito presumido, pena de se contrariar o disposto no artigo 1º da Lei nº 9.363/96.

715



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

165

Sendo a norma do artigo 5º inaplicável e contrária à sistemática estabelecida na própria Lei nº 9.363/96, convém recordar as lições de ALÍPIO SILVEIRA em sua *"Hermenêutica no Direito Brasileiro"* (Vol. I, RT, 1968, págs. 189 e segs.):

*"Concebidos dessa forma os fins do direito, o seu reflexo sobre a hermenêutica jurídica é imediato, manifestando-se pela amplitude na aplicação dos textos legais, e pela abolição do servilismo à letra da lei. Tal amplitude interpretativa é mínima para aqueles que reputam o juiz seguir a vontade do legislador. Mas se dilata, quando se preconiza ao julgador seguir os fins sociais da lei e as exigências específicas do bem comum, como o faz o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro. É igualmente notável essa amplitude para aqueles que, como MAURICE HARIJOU, preconizam ao juiz colocar os princípios acima dos textos.*

*Já o notaram os mestres da hermenêutica, a interpretação das leis é um único processo mental, sendo descabido opor, como se tem freqüentemente feito, a interpretação literal à interpretação lógica. Uma e outra se completam necessariamente, e as deduções racionais, seguindo as inspirações de uma sã lógica, servirão para dar pleno desenvolvimento, quer à vontade da lei, quer aos fins sociais a que ela se destina, quer às exigências do bem comum. Ainda menos cabível será propor ao intérprete a escolha, um tanto infantil, entre o texto e o espírito da lei. O texto intervém como manifestação solene do espírito, inseparável deste, pois o objeto do texto é justamente revelar o espírito. Este prevalece sobre a letra.*

(...)



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

166

*fins sociais a que se destina a lei, e as exigências do bem comum que lhe servem de fundamento."*

Sendo, portanto, dever do intérprete se ater mais à essência do que à forma, mais ao espírito do que ao texto da lei, privilegiando, sempre, os ditames da LICC, e considerando que a norma do artigo 5º da Lei nº 9.363/96, além de contrariar a sistemática estabelecida na lei, é de fato e juridicamente inaplicável, evidencia-se, às escâncaras, a impossibilidade de se utilizar o referido dispositivo legal como fundamento para se negar a inclusão de aquisições feitas de não contribuintes na base de cálculo do benefício fiscal em exame.

Não se presta, também, *data venia*, a sustentar a tese até agora prevalente, o argumento de que a não inclusão de tais parcelas na base de cálculo seria necessária para "*fins de controle*", como afirmado na Exposição de Motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda, por conferir à vontade do legislador importância superior aos fins sociais a que destina a lei e às exigências do bem comum., contrariamente ao entendimento da melhor doutrina, bem representada por CARLOS MAXIMILIANO ("*Hermenêutica e Aplicação do Direito*", 19ª ed., Forense, p. 25):

*"A lei é a expressão da vontade do Estado, e esta persiste autônoma, independente do complexo de pensamentos e tendências que animaram as pessoas cooperantes na sua emanção. Deve o intérprete descobrir e revelar o conteúdo de vontade expresso em forma constitucional, e as violações algures manifestadas, ou deixadas no campo intencional; pois que a lei não é o que o legislador quis, nem o que pretendeu exprimir, e, sim, o que exprimiu de fato."*

Pelo exposto, entendo ter a Recorrente direito ao crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, mesmo quando os insumos utilizados no processo produtivo de bens destinados ao mercado externo sejam adquiridos de não contribuintes de PIS e de COFINS, haja vista ser este o único entendimento capaz de atingir os fins a que se destina a lei e compatível às exigências do bem comum.

## 2. Incidência da Taxa SELIC.

Entendo, ainda, ser devida a incidência da denominada Taxa SELIC a partir da protocolização do pedido de ressarcimento.

Com efeito, como se sabe, esta Câmara firmou entendimento no sentido de que, até o advento da Lei nº 9.250/95, ou até o exercício de 1995, inclusive, não obstante a inexistência de expressa disposição legal neste sentido, os créditos incentivados de IPI deveriam ser corrigidos monetariamente pelos mesmos índices até então utilizados pela Fazenda Nacional para atualização de seus créditos tributários, direito este reconhecido por aplicação analógica do disposto no § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

315



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

167

Todavia, com a (pretensa) desindexação da economia, realizada pelo Plano Real, e com o advento da citada Lei nº 9.250/95, que acabou com a correção monetária dos créditos dos contribuintes contra a Fazenda Nacional havidos em decorrência do pagamento indevido de tributos, prevaleceu o entendimento de que a partir de então não haveria mais direito à atualização monetária, e de que não se poderia aplicar a Taxa SELIC para tal fim, pois teria a mesma natureza jurídica de taxa de juros, o que impediria sua aplicação como índice de correção monetária.

Tal entendimento, com a devida vênia dos ilustres Conselheiros que o adotam, penso merecer uma maior reflexão. Tal necessidade decorre, ao meu ver, *d. m. v.*, de um equívoco no exame da natureza jurídica da denominada Taxa SELIC. Isto porque, conforme argutamente percebeu o ilustre Ministro Domingos Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no melhor e mais aprofundado estudo já publicado sobre a matéria<sup>15</sup>, a referida taxa se destina também a afastar os efeitos da inflação, tal qual reconhecido pelo próprio Banco Central do Brasil:

*“Entre os objetivos da taxa Selic encarta-se o de neutralizar os efeitos da inflação. A correção monetária, ainda que aplicada de forma senão disfarçada, no mínimo obscura, é mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroída pelos efeitos da inflação. O índice que procura reajustar esse valor imiscui-se no principal e passa, uma vez feita a operação, a exteriorizar novo valor. Isso quer dizer que o índice corretivo não é um plus, como, por exemplo, ocorre com os juros, que são adicionais, adventícios, adjacentes ao principal, com o qual não se confundem.*

*Sabe-se, segundo a mesma consulta, que a ‘a taxa Selic reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário (oferta versus demanda por recursos financeiros). Finalmente, ressalte-se que a taxa Selic acumulada para determinado período de tempo correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação acumulada ex post, embora a sua fórmula de cálculo não contemple a participação expressa de índices de preços’.*

*A correlação entre a taxa Selic e a correção monetária, na hipótese supra, é admitida pelo próprio Banco Central.”*

Por outro lado, cumpre salientar, a utilização da Taxa SELIC para fins tributários pela Fazenda Nacional, apesar de possuir natureza híbrida – juros de mora e correção monetária –, e o fato de a correção monetária ter sido extinta pela Lei nº 9.249/95, por seu art. 36, II, dá-se exclusivamente a título de juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96).

Ou seja, o fato de a atualização monetária ter sido expressamente banida de nosso ordenamento não impediu o Governo Federal de, por via transversa, garantir o valor real

<sup>15</sup> In, *Da Inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários*, RT 33-59.

25



Processo nº : 10183.001609/97-18  
Recurso nº : 113.733  
Acórdão nº : 202-13.766

de seus créditos tributários através da utilização de uma taxa de juros que traz em si embutido e escamoteado índice de correção monetária.

Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular de crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta pseudo extinção da correção monetária, garantia-se, por aplicação analógica do art. 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame –, garanta-se agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido –, crédito este que, em caso contrário, restará grandemente minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda sabidamente danosa e que continua a corroer o valor da moeda.

Tal convicção resta ainda mais arraigada quando se percebe que a incidência de juros sobre indêbitos tributários a partir do pagamento indevido nasceu, dê-se destaque, exatamente com o advento do citado art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, pois, antes disso, a incidência dos mesmos, segundo o parágrafo único do art. 167 do Código Tributário Nacional, só ocorria “a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva” que determinasse a sua restituição, sendo, inclusive, este o teor do Enunciado nº 188 da Súmula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Percebe-se, assim, fato raro, que o Governo Federal, neste particular, foi extremamente isonômico, pois adotou a mesma sistemática para os créditos fazendários e os dos contribuintes, quando decorrentes do pagamento indevido de tributos.

### 3. Conclusão.

Assim, por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar que no cálculo do crédito presumido de trata a Lei nº 9.363/96 sejam consideradas as aquisições realizadas de não contribuintes, reconhecendo o direito da Contribuinte a um crédito no valor de R\$1.769.706,81 (um milhão, setecentos e sessenta e nove mil, setecentos e seis reais e oitenta e um centavos), e, ainda, que, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento, sobre o crédito a que faz jus a Recorrente incidam juros calculados com base na Taxa SELIC.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2002

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT